

Audience publique du 10 octobre 2005

Recours formé par
les époux ..., ...
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition Luxembourg 4
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 19138 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 janvier 2005 par Maître Jean-Marie VERLAINE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., et de son épouse, Madame, les deux demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000 émis en date du 13 mars 2003 par le bureau d'imposition Luxembourg 4, leur réclamation dirigée contre ledit bulletin en date du 31 mars 2003 étant restée sans suite ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 mars 2005 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Vu la rupture du délibéré du 1^{er} juin 2005 pour permettre au délégué du gouvernement de verser le dossier fiscal en cause ;

Vu les pièces complémentaires versées au dossier ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Cécile HENNLE, en remplacement de Maître Jean-Marie VERLAINE, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives aux audiences publiques des 1^{er} juin et 21 septembre 2005.

Comme suite à la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2000 du 26 novembre 2001 de Monsieur ... et de son épouse, Madame, ci-après dénommés les « époux ... », le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 4, par courrier du 18 novembre 2002, invita les époux ... à lui faire parvenir diverses pièces et renseignements au motif que « *suite à une comparaison de fortune à l'aide des données reprises de votre déclaration, je constate que les dépenses qui restent pour votre train de vie sont minimes, voire insuffisantes* ».

Par courrier du 2 janvier 2003, ledit préposé s'adressa de nouveau aux époux ... en les termes suivants :

« (...) Comme la comparaison de fortune effectuée par le bureau d'imposition à l'aide des données reprises de votre déclaration se solde par un montant de +/- 30.000 Flux par mois pour dépenses de train de vie, montant insuffisant, je vous prie de bien vouloir me renseigner sur vos moyens de subsistance (...) ».

A travers le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000, émis à l'égard des époux ... le 13 mars 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 4 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, procéda à une majoration des recettes de 1.000.000.- LUF, *« faute de réponse à mes questionnaires »*.

Par courrier du 31 mars 2003, par l'intermédiaire de Monsieur Y. W. de la Fiduciaire U. S.A., les époux ... introduisirent une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt en contestant *« surtout sur le point de l'ajoute de recettes de l'ordre de LUF 1.000.000.- »* aux motifs suivants :

« La comparaison de fortune faite par votre bureau d'imposition ne tient cependant pas compte des éléments qui ressortent des liens familiaux de l'épouse de Monsieur En effet Madame, épouse ... est la fille de M., propriétaire d'une société d'alimentation en gros.

Le ménage de notre mandant bénéficie régulièrement de produits alimentaires de tout genre, qui approchent la date limite de vente.

C'est donc ainsi que les dépenses du ménage de Monsieur et Madame ... ne sont pas affectées par l'achat de vivres ce qui représente quand même une somme importante pour un ménage de 4 personnes.

En dehors de dons en nature, les parents de Monsieur ... ainsi que ceux de Madame ... épouse ... les soutiennent avec des versements en espèce afin de subvenir aux dépenses du ménage ».

Par courrier recommandé du 26 mai 2003, Monsieur Y. W. s'adressa de nouveau pour compte des époux ... au bureau d'imposition Luxembourg 4 en écrivant notamment ce qui suit :

« Par ailleurs nous vous rappelons notre lettre du 31 mars dernier en relation avec la contestation de l'ajoute de LUF 1.000.000.- et nous vous prions de bien vouloir nous tenir informés du suivi dans cette affaire ».

Par courrier recommandé du 30 avril 2004, par l'intermédiaire de leur mandataire Maître Jean-Marie VERLAINE, les époux ... s'adressèrent au directeur de l'administration des Contributions directes en estimant notamment que *« l'ajout de recette de l'ordre de 1.000.000.- FLUF (sic) s'analyse comme une rigueur objective résultant d'une application erronée de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant trop élevé conduisant à un résultat contraire à l'intention du législateur »*.

Les diverses réclamations étant restées sans réponses, les époux ... ont introduit, par requête déposée le 10 janvier 2005, un recours contentieux tendant à la réformation sinon à l'annulation du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2000 du 13 mars 2003.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation et le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

C'est à juste titre que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours dans le chef de Madame ... au motif que la réclamation initiale de Monsieur Y. W. du 31 mars 2003 faisait seulement état d'une procuration au nom de Monsieur En effet, Madame ... n'établit pas avoir introduit une réclamation personnelle à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu 2000. Il s'ensuit que le recours en réformation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi dans le seul chef de Monsieur

A l'appui de son recours, Monsieur ... fait valoir que le bulletin d'imposition litigieux aurait été établi par le bureau d'imposition « *au regard de la déclaration faite par les époux ... et de leur fortune (train de vie), sans tenir compte des éléments qui ressortent des liens familiaux de l'épouse de Monsieur ...* ». En effet, le ménage aurait régulièrement bénéficié de produits alimentaires de tout genre, de sorte que les dépenses dudit ménage n'auraient pas été affectées par l'achat de vivres, et ledit ménage aurait encore été soutenu par des versements en espèces, tant de la part des parents de Monsieur ... que de ceux de Madame Monsieur ... signale encore que l'administration des Contributions directes aurait été informée à plusieurs reprises de ces faits, de même que le directeur de l'administration des Contributions directes, de sorte que ce serait à tort que les recettes auraient été majorées de 1.000.000.- LUF, d'autant plus que la perception de l'impôt finalement retenu apparaîtrait comme une rigueur incompatible avec le principe de l'équité.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement demande au tribunal d'apprécier « *dans quelle mesure ces certificats [pièces déposées à l'appui du recours par les demandeurs] expliquent les constatations du bureau d'imposition concernant l'année d'imposition 2000* ».

En l'espèce, le bureau d'imposition Luxembourg 4 a procédé à une majoration des recettes à hauteur de 1.000.000.- LUF au moment de l'établissement du bulletin de l'impôt sur le revenu 2000. Cette majoration est fondée sur une comparaison de fortune basée sur les données de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2000 du 26 novembre 2001 et après avoir dégagé de ladite déclaration un montant insuffisant de plus ou moins 30.000.- LUF par mois pour dépenses de train de vie pour un ménage de 4 personnes.

Monsieur ..., sans contester les calculs du bureau d'imposition soutient que ces déductions seraient erronées et il fait état de ce que le ménage aurait bénéficié pour l'année d'imposition litigieuse de produits alimentaires de tout genre perçus de la part de l'entreprise

de son beau-père, ainsi que de versements en espèces reçus de la part de ses parents respectivement de ses beaux-parents.

Une déclaration d'impôt ne bénéficie pas d'une présomption d'exactitude jusqu'à preuve du contraire. Il est encore faux de soutenir que l'administration ne peut augmenter les recettes imposables que si elle rapporte la preuve des faits déclenchant ou augmentant la charge fiscale (cf. trib. adm. 26 avril 1996, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2004, V° Impôts, n° 306).

Dans le cas où la déclaration présentée par le contribuable donne lieu à des doutes, l'administration ne saurait se limiter à une attitude purement passive, consistant à contester l'exactitude de la déclaration. Au contraire, l'administration doit en premier lieu procéder à un examen objectif et impartial des déclarations du contribuable et, par la suite, si des doutes raisonnables existent, demander au contribuable d'éclairer les points paraissant douteux et de produire des éléments de preuve qu'on peut raisonnablement attendre de sa part. Ce n'est qu'à défaut d'éléments mis à sa disposition que l'administration peut procéder à une appréciation suivant le préjugé défavorable créé par la carence du contribuable (cf. trib. adm. 11 mars 1998, n° 10137 du rôle, Pas. adm. 2004, V° Impôts, n° 309).

Il convient de retenir en premier lieu que c'est à juste titre que le bureau d'imposition Luxembourg 4 a conclu que la déclaration d'impôt litigieuse donne lieu à des doutes et a retenu que le ménage ne bénéficiait que d'un montant de plus ou moins 30.000.- LUF par mois pour ses dépenses de train de vie, montant non autrement contesté par le demandeur et paraissant insuffisant pour un ménage composé de 4 personnes. Ledit bureau d'imposition ne s'est pas non plus limité à une attitude purement passive, mais a sollicité par courriers des 18 novembre 2002 et 2 janvier 2003 de la part de Monsieur ... des éclaircissements. Or, il s'est révélé que ce dernier s'est borné à affirmer par l'intermédiaire de Monsieur Y.W., et seulement après l'établissement du bulletin d'impôt litigieux, avoir bénéficié de produits alimentaires et de versements en espèces de la part d'autres membres de sa famille, sans cependant produire la moindre pièce en relation avec ses affirmations, de sorte que c'est à juste titre que le bureau d'imposition n'a pas réservé de suite favorable à la réclamation de Monsieur ... et n'a pas procédé à une rectification du bulletin d'établissement litigieux.

Dans le cadre d'un recours en réformation, le juge est amené à apprécier la décision déferée quant à son bien-fondé et à son opportunité, avec le pouvoir d'y substituer sa propre décision impliquant que cette analyse s'opère au moment où il est appelé à statuer. Les deux parties en cause sont autorisées à compléter les arguments respectifs en cours d'instance et à les étayer le cas échéant par des pièces nouvelles (cf. trib. adm. 1^{er} octobre 1997, n° 9699 du rôle, Pas. adm. 2004, V° Recours en réformation, n° 12 et autres références y citées).

A l'heure actuelle, Monsieur ... produit à l'appui de son recours diverses pièces destinées à étayer sa thèse, consistant à soutenir qu'au courant de l'année 2000 le ménage ...- ... a bénéficié de produits alimentaires et de sommes d'argent de la part de divers membres de sa famille, ainsi que de celle de son épouse.

Or, force est de constater que les deux déclarations écrites de Monsieur ..., père de Monsieur ..., datant des mois de juin 2003 respectivement du 2 avril 2004, par lesquelles ce dernier déclare avoir gratifié son fils à plusieurs reprises des sommes d'argent ne démontrent pas que les versements y mentionnés se rapportent à l'année fiscale 2000. Bien au contraire, la déclaration du 2 avril 2004 fait uniquement état de versements se rapportant à l'année 2001.

De même, la déclaration de Monsieur Dan ... des établissements M. du 30 mars 2004 ne précise pas non plus si le ménage ...-... a déjà bénéficié de produits alimentaires au courant de l'année 2000, ni dans quelles proportions.

Par contre, il ressort de l'attestation de témoignage de la mère de Monsieur ..., Madame ..., du 7 septembre 2005, ainsi que d'un extrait de compte du 28 juillet 2000, que celle-ci a prélevé à ladite date un montant de 1.000.000.- LUF, montant duquel elle a continué 250.000.- LUF à son fils en vue du remboursement d'une échéance d'un crédit hypothécaire.

Dès lors, il y a lieu d'admettre que le ménage ...-... a bénéficié pour l'année 2000 d'un versement à hauteur de 250.000.- LUF de la part de Madame ..., montant non autrement contesté.

Il résulte partant des développements qui précèdent que le bulletin d'imposition déféré du 13 mars 2003 encourt la réformation en ce sens que la majoration des recettes, à laquelle il a été procédé audit bulletin, est à ramener à 750.000.- LUF, le demandeur ayant rapporté la preuve d'avoir bénéficié d'un versement en espèces de 250.000.- LUF, non pris en compte.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable dans le chef de Madame ;

dit le recours en réformation recevable dans la mesure où il a été introduit par Monsieur ... ;

le dit partiellement fondé ;

partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu du 13 mars 2003 dit que la majoration des recettes y opérée s'élève à 750.000.- LUF ;

renvoie l'affaire devant le bureau d'imposition compétent pour exécution ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les impose pour trois quarts au demandeur et pour un quart à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Ainsi jugé par :

M. Campill, vice-président,
M. Spielmann, juge,
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 10 octobre 2005 par le vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

Legille

Campill